

Vergaderjaar 1996–1997

25 212

## Terugwerkende kracht in fiscale regelgeving

Nr. 3

### VERSLAG VAN EEN ALGEMEEN OVERLEG

Vastgesteld 27 juni 1997

De vaste commissie voor Financiën<sup>1</sup> heeft op 15 mei 1997 overleg gevoerd met staatssecretaris Vermeend van Financiën over **de notitie inzake terugwerkende kracht en eerbiedigende werking van fiscale regelgeving** (Kamerstuk 25 212, nr. 1). Hierbij was tevens aan de orde de brief van de staatssecretaris d.d. 22 april 1997. Deze brief is als bijlage bij het verslag gevoegd.

Van het overleg brengt de commissie bijgaand beknopt verslag uit.

### Vragen en opmerkingen uit de commissie

De heer **Van der Vlies** (SGP) herinnerde eraan dat zijn fractie bij eerdere discussies, o.a. over de zogenaamde stadhuisconstructies, steeds in kritische zin de vinger heeft gelegd bij terugwerkende kracht. Hij wees daarbij op de nog steeds vigerende wet uit 1829 over algemene bepalingen inzake de wetgeving voor het Koninkrijk, die in artikel 4 zegt dat de wet alleen voor het toekomstige verbindt en geen terugwerkende kracht heeft. Algemeen uitgangspunt voor regelgeving dient daarom te zijn dat maatregelen in beginsel slechts kunnen worden genomen met het oog op de bestrijding van ongewenst gedrag in de toekomst. Weliswaar is wetgeving in veel gevallen een reactie op ontstane situaties en is, om die situaties in de toekomst tegen te kunnen gaan, een daarop toegesneden wetgeving onontbeerlijk, maar dat is principieel iets anders dan het introduceren van regelgeving met terugwerkende kracht.

Verder wees hij op het strafrechtelijke beginsel dat geen veroordeling kan plaatsvinden voor overtreding van een norm die later dan het delict is vastgesteld. Artikel 16 van de Grondwet zegt hierover dat geen feit strafbaar is dan uit kracht van een daaraan voorafgaande wettelijke bepaling. Voorts verwees hij naar artikel 104 van de Grondwet waarin wordt bepaald dat belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet. Daarmee is volgens Akkermans/Koekkoek in «De Grondwet, een artikelsgewijze commentaar» het legaliteitsbeginsel aangegeven en kan in navolging van het adagium «geen straf zonder wet» worden toegevoegd: geen belasting zonder wet. Akkermans/Koekkoek stellen ook dat bepaalde ontwikkelingen het legaliteitsbeginsel dreigen aan te tasten, waarbij «vooral moet worden gedacht aan ruim geformuleerde bepalingen in fiscale wetten die de minister van Financiën bij de uitvoering veel armslag

<sup>1</sup> Samenstelling:

Leden: Schutte (GPV), Van Rey (VVD), Terpstra (CDA), Smits (CDA), Reitsma (CDA), Vliegthart (PvdA), Ybema (D66), voorzitter, Schimmel (D66), Van Gijssel (PvdA), Witteveen-Hevinga (PvdA), Hillen (CDA), Hoogervorst (VVD), ondervoorzitter, Van Wingerden (AOV), Rabbae (GroenLinks), Voûte-Droste (VVD), Adelmund (PvdA), Giskes (D66), H. G. J. Kamp (VVD), Zonneveld (CD), Van Dijke (RPF), Van der Ploeg (PvdA), B. M. de Vries (VVD), Van Zijl (PvdA), Van Walsem (D66) en Ten Hoopen (CDA).

Plv. leden: Van der Vlies (SGP), Van Hoof (VVD), Visser-van Doorn (CDA), Van der Linden (CDA), Wolters (CDA), Noorman-den Uyl (PvdA), Bakker (D66), Jeekel (D66), Van Zijl (PvdA), Liemburg (PvdA), De Jong (CDA), Rijpstra (VVD), Verkerk (AOV), Rosenmöller (GroenLinks), Hofstra (VVD), Crone (PvdA), Assen (CDA), M. M. H. Kamp (VVD), Marijnissen (SP), Leerkes (Unie 55+), Verspaget (PvdA), Hessing (VVD), Van Nieuwenhoven (PvdA), Van Boxtel (D66) en De Haan (CDA).

laten». Zij wijzen op «het verschijnsel van terugwerkende kracht van wetgeving, de omvang van delegatie in belastingzaken en de in omvang en inhoud toegenomen vloed van pseudo-wetgeving versus beleidsregels» en voegen daaraan toe «Wil de wetgever blijven vasthouden aan het in het hier besproken grondwetsartikel vastgelegde fiscale legaliteitsbeginsel, dan is het noodzakelijk dat het parlement niet alleen bij de totstandkoming, maar ook bij de uitvoering van formele wetten toeziet op de naleving van het legaliteitsbeginsel». De heer Van der Vlies zou graag hierover een principiële beschouwing van de staatssecretaris krijgen, waarbij hij nog aantekende dat in de toelichting op recente wetgeving waaraan (gedeeltelijk) terugwerkende kracht werd verleend, aan de relatie met het genoemde legaliteitsbeginsel helaas weinig aandacht is besteed.

Hij beaamde overigens dat ook andere belangen in het geding kunnen zijn, bijvoorbeeld budgettaire. Ook die moeten worden meegewogen, maar kunnen nooit van het hoogste belang in die afweging worden beschouwd.

Uitgangspunt van de notitie is dat aan belastende regelingen geen terugwerkende kracht moet worden verleend, behoudens in uitzonderlijke gevallen, waarbij twee elementen worden genoemd. In de paragraaf over het inhoudelijke element had hij echter de verantwoordelijkheid van de wetgever (regering en Kamer) ten aanzien van het tot stand brengen van deugdelijke wetgeving te zeer gemist. De stelling dat een evidente ommissie in een wet die leidt tot onbedoelde effecten, reden kan zijn tot het introduceren van reparatiewetgeving met terugwerkende kracht, kon hij volgen, maar dan dient tegelijkertijd de verantwoordelijkheid van de wetgever te worden onderstreept om dergelijke situaties geen kans te geven. Ook «ingrijpende budgettaire gevolgen» kunnen volgens de notitie reden zijn voor terugwerkende kracht, maar hij zag niet dat ooit criteria kunnen worden gesteld voor de vraag wat onder «ingrijpende budgettaire gevolgen» verstaan zou moeten worden.

Bij het tijdselement wordt in de notitie opgemerkt dat een regeling niet verder kan terugwerken «dan tot het moment waarop het publiek van regeringswege in kennis is gesteld van het voornemen tot het vaststellen van een regeling». Bij hem was de vraag gerezen in welke mate van detail het publiek dan op de hoogte gesteld moet worden en met welke middelen dit voornemen bekend moet worden gemaakt. Is een enkel persbericht voldoende?

Met de paragraaf over het verlenen van eerbiedigende of uitgestelde werking kon hij instemmen.

Mevrouw **B. M. de Vries** (VVD) stelde vast dat de binnengekomen reacties op de notitie zeer kritisch van toon zijn. Uit het commentaar dat de staatssecretaris in de brief van 22 april op die reacties heeft gegeven, zou opgemaakt kunnen worden dat de staatssecretaris het eigenlijk wel eens is met de meeste binnengekomen reacties. Zo wordt een aantal keren aangegeven dat een uitgangspunt van de Federatie of de Orde van belastingadviseurs wordt onderschreven, of wordt gezegd dat een uitgangspunt van de notitie van 8 oktober door de briefschrijvers wordt gedeeld. Anderzijds wordt in de brief van 22 april niets afgedaan aan de notitie van 8 oktober, terwijl de zeer kritische reacties juist op die notitie betrekking hadden. Gaat het dan vooral om misverstanden, of zijn er toch verschillen tussen de notitie en de daarop ingekomen reacties?

Vervolgens wees zij op het standpunt van de Raad van State dat het voor terugwerkende kracht in ieder geval nodig is dat aan het kenbaarheidsvereiste wordt voldaan. Verder meent de Raad van State dat terugwerkende kracht alleen toegelaten is in zeer bijzondere omstandigheden, zoals een aanmerkelijk aankondigingseffect of omvangrijk oneigenlijk gebruik/misbruik van een wettelijke voorziening. Voor materieel terugwerkende kracht zou, aldus de Raad van State, een overgangsregeling moeten worden gecreëerd als die terugwerkende

kracht aanmerkelijke gevolgen zou hebben. Mevrouw De Vries vond dat heldere criteria. Ze sporen echter zeker niet volledig met de criteria die in de notitie worden genoemd. In de notitie wordt immers gezegd dat een voldoende rechtvaardiging voor terugwerkende kracht kan bestaan indien het gaat om regelingen die misbruik of oneigenlijk gebruik beogen tegen te gaan, waarbij snel ingrijpen is geboden ter wille van een rechtvaardige belastingheffing. Ook kan volgens de notitie terugwerkende kracht worden toegepast als het gaat om een evidente omissie in een wet die leidt tot duidelijk onbedoelde gevolgen. Verder worden in de notitie o.a. nog ingrijpende budgettaire gevolgen en uitvoeringsaspecten genoemd als mogelijke rechtvaardiging voor terugwerkende kracht en wordt bovendien gezegd dat terugwerkende kracht aanvaardbaar is als een reparatie voorzienbaar is. Deze criteria uit de notitie vond zij veel minder goed hanteerbaar dan de heldere criteria van de Raad van State.

In dit verband ging zij nader in op het criterium van de evidente omissie. In de ingekomen reacties is daar veel kritiek op geuit en in de brief van 22 april wordt daarop gereageerd met de vaststelling dat de notitie op dit punt blijkbaar aanleiding geeft tot een misverstand, omdat het niet de bedoeling is om een «nieuw en zelfstandig criterium te introduceren». Zij beaamde dat het hier niet gaat om een zelfstandig criterium, maar het is wel een nieuw criterium. Zij vond het niet verstandig om dit nieuwe criterium te gaan hanteren, maar als het dan toch wordt ingevoerd, zal het in ieder geval nader moeten worden toegelicht. Op dit moment is dit criterium nog veel te vaag. In de brief van 22 april wordt in dit verband verwezen naar de wet tot wijziging van het fiscale regime voor onderhoudsvoorzieningen en spaarvormen en van het fiscale regime voor verzekeraars en directiepensioenlichamen. Daarbij wordt terecht opgemerkt dat deze uiteindelijk met brede steun van de Staten-Generaal tot stand is gekomen, maar wel is bij de behandeling in de Kamer veel kritiek geuit op de manier waarop deze «evidente omissie» is weggenomen en is ook aangegeven dat deze wet zeker niet de schoonheidsprijs verdient.

Volgens de notitie is sprake van «voorzienbaarheid van een reparatie met terugwerkende kracht» als het gaat om een evidente omissie, of wanneer het kabinet, dan wel de Staten-Generaal heeft aangegeven dat reparatiewetgeving wenselijk is. Mevrouw De Vries vond dat veel te vaag geformuleerd. Geldt al dat de Staten-Generaal heeft aangegeven dat reparatiewetgeving wenselijk is als één Kamerlid in een debat dat stelt, of als meerdere Kamerleden dat doen? Is er sprake van «voorzienbaarheid» als er heronderhandeld wordt over een belastingverdrag? De stelling in de notitie dat de terugwerkende kracht van reparatiewetgeving zich zelfs nog verder in het verleden kan uitstrekken dan het moment waarop de reparatie voorzienbaar was (namelijk bij zeer grote budgettaire belangen of het voorkomen van onbedoeld en ongerechtvaardigd voordeel voor een beperkte groep van belastingplichtigen) leek haar een directe aantasting van de rechtszekerheid. Bovendien is niet duidelijk wat onder «zeer grote budgettaire belangen» of onder een «onbedoeld en ongerechtvaardigd voordeel» moet worden verstaan.

Juist omdat de staatssecretaris deze notitie als uitgangspunt voor zijn beleid wil hanteren, achtte mevrouw De Vries het terecht om er scherp op te letten of in de notitie rekbare en onduidelijke formuleringen worden gebruikt. Haar fractie had, op basis van bepaalde argumenten, de afgelopen jaren een aantal keren ingestemd met terugwerkende kracht, maar zij had er nu behoefte aan om duidelijk te maken dat terugwerkende kracht alleen bij zeer hoge uitzondering aanvaardbaar kan zijn en dat de criteria daarvoor helder en scherp geformuleerd dienen te zijn.

Naar aanleiding van de opmerkingen in de brief van 22 april over onmiddellijke werking wees zij erop dat in de praktijk onmiddellijke werking wel degelijk materiële terugwerkende kracht kan betekenen. Zet

de staatssecretaris nu bij verdragsonderhandelingen in op die «materiële terugwerkende kracht»?

Zij merkte op dat in de brief van 22 april niet wordt gereageerd op de stelling van de heer Harkema inzake een marginale toetsing van terugwerkende kracht door de rechter. Deze stelling sprak haar niet aan, maar zij had er wel graag een reactie van de staatssecretaris op gekregen.

Het «regeren per persbericht» waar de staatssecretaris langzamerhand om bekend staat, kon volgens haar op gespannen voet staan met het kenbaarheidsvereiste. Ook dat was voor haar een reden om te stellen dat alleen bij hoge uitzondering en bij zeer zwaarwegende argumenten moet worden gedacht aan terugwerkende kracht.

Concluderend vond zij de nu voorliggende notitie moeilijk hanteerbaar, vooral omdat het begrip «terugwerkende kracht» te zeer wordt opgerekt. Zij was dan ook geneigd om de notitie af te wijzen.

Mevrouw **Giskes** (D66) was op zichzelf tevreden met de basislijn van de notitie, namelijk dat onmiddellijke werking uitgangspunt is, dus niet terugwerkende kracht. Zij vond de notitie echter wel moeilijk leesbaar, omdat met vrij veel omhaal van woorden diverse aspecten door elkaar heen worden behandeld, terwijl de hoofdvraag (in welke omstandigheden kan terugwerkende kracht aanvaardbaar worden geacht?) niet duidelijk wordt beantwoord.

Ter illustratie noemde zij drie voorbeelden. In de eerste plaats leek haar terugwerkende kracht alleen eventueel aanvaardbaar als er aanzienlijke aankondigingseffecten zouden optreden wanneer zou worden afgezien van terugwerkende kracht, hetgeen dus te maken heeft met kans op misbruik en oneigenlijk gebruik. In de notitie worden als mogelijke rechtvaardiging voor terugwerkende kracht zelfs vijf punten genoemd (aankondigingseffecten, evidente omissie, misbruik en oneigenlijk gebruik, gelijkheidsbeginsel en budgettaire effecten), maar in feite hangen al deze punten samen met aankondigingseffecten en dus met de kans op misbruik en oneigenlijk gebruik. In de tweede plaats was zij het eens met de stelling in de brief van 22 april dat de belastingmoraal en het rechtsgevoel van belastingplichtigen ermee gediend zijn als met terugwerkende kracht misbruik en oneigenlijk gebruik worden aangepakt, alleen in zoverre eens dat de belastingmoraal inderdaad gediend is met het aanpakken van misbruik en oneigenlijk gebruik. Dat hoeft echter niet altijd met terugwerkende kracht te gebeuren; het element van terugwerkende kracht staat hier eigenlijk los van. In de derde plaats wees zij erop dat bij iedere wetgeving het belang van de samenleving versus het belang van het individu speelt. Dat is dus niet kenmerkend voor fiscale wetgeving, terwijl dat juist zo sterk in de stukken wordt beklemtoond.

Overigens vond zij dat ook de Raad van State niet al te duidelijk is, door randvoorwaarden waaraan terugwerkende kracht moet voldoen, te vermengen met redenen om voor terugwerkende kracht te kiezen.

Het kenbaarheidsvereiste sprak haar aan, maar dan als voorwaarde bij toepassing. Als wordt besloten tot terugwerkende kracht, moet dat immers op een behoorlijke manier gebeuren en moet voor betrokkenen inzichtelijk zijn wat eraan dreigt te komen en wanneer. Opvallend vond zij de opmerking in de brief van 22 april dat de Wet op de Raad van State zich ertegen verzet dat de teksten van wetsvoorstellen die voor advies bij de Raad van State zijn ingediend, tot in detail bekend worden gemaakt. Zij had die bepaling niet kunnen terugvinden in de Wet op de Raad van State en vroeg daar een toelichting op. Zij zou het ook wat eigenaardig vinden als die bepaling er zou zijn, want dan zou niet voldaan kunnen worden aan een eis die de Raad van State zélf heeft gesteld. Is over dit soort juridische punten nog overleg gevoerd met het ministerie van Justitie?

Ook zij was niet aangesproken door het idee van de heer Harkema om het werk van de wetgevende macht te laten toetsen door de rechtspre-

kende macht, maar zij had het wel op prijs gesteld als de staatssecretaris in de brief van 22 april wat uitgebreider op dit punt was ingegaan.

Ten slotte wees zij erop dat het nogal eens voorkomt dat voor in feite vrij los van elkaar staande zaken één wetsvoorstel wordt ingediend. Zeker als dan bovendien nog terugwerkende kracht wordt voorgesteld en er aanzienlijke budgettaire belangen mee zijn gemoeid, is het voor de Kamer moeilijk om wijzigingen voor te stellen. Zij zou graag zien dat er voortaan van wordt afgezien om dit soort omvangrijke combinatiewetsvoorstellen in te dienen.

De heer **Hillen** (CDA) vond rechtszekerheid in een samenleving van het grootste belang en had dan ook begrip voor een scherpe reactie van de burgers als die rechtszekerheid gaat ontbreken. Volgens de vroegere staatssecretaris Grapperhaus van Financiën is het steeds meer met terugwerkende kracht invoeren van wetgeving zelfs één van de belangrijkste oorzaken van de Franse revolutie geweest. Gelukkig is bij alle woordvoerders tot nu toe veel weerzin tegen terugwerkende kracht gebleken en deze weerzin is ook terug te vinden in de notitie van 8 oktober jl. Hij nam daarom aan, ervan uit te kunnen gaan dat grondhouding van kabinet en Kamer is dat er in fiscale regelgeving geen terugwerkende kracht behoort te zijn.

De vraag is dan of daar uitzonderingen op mogelijk zouden moeten zijn. Hij vond het wel begrijpelijk dat het kabinet er niet voor voelt om zichzelf de handen te binden en dus ruimte probeert te houden voor uitzonderingen, maar hij was van oordeel dat in de regelgeving de principes van de wetgever neergelegd behoren te worden en dat niet in die regelgeving zelf al uitzonderingen moeten worden gemaakt. Dat laat overigens de mogelijkheid onverlet dat in de praktijk soms hier en daar een verzachting zal moeten worden aangebracht.

In de stukken wordt op zichzelf terecht gewezen op de medeverantwoordelijkheid van de Staten-Generaal. De Staten-Generaal moet immers uitdrukkelijk instemming geven voor terugwerkende kracht. Anderzijds moet ook gelet worden op de positie van de Staten-Generaal. Deze bestaat uit twee Kamers en met het oog op de geloofwaardigheid van de wetgever, waaronder de Staten-Generaal, leek het hem nodig dat beide Kamers hetzelfde standpunt ten opzichte van terugwerkende kracht innemen. In de praktijk van de afgelopen jaren is de Eerste Kamer op dit punt echter veel behoedzamer geweest dan de Tweede Kamer. Zo heeft de Eerste Kamer wetsvoorstellen tegengehouden die de Tweede Kamer, bijvoorbeeld om politieke redenen, al had laten passeren. Om inhoud te geven aan de opvatting dat beide Kamers op dit punt hetzelfde standpunt behoren in te nemen, was zijn fractie dan ook voornemens om zich voortaan steeds tegen terugwerkende kracht te keren. Hij was bereid om te overwegen of daarop een uitzondering zou moeten worden gemaakt, maar dan moet het wel om een zeer bijzonder geval gaan, waarvoor hij de criteria wilde hanteren die de Raad van State heeft genoemd. Die vond hij zuiver en hij zag geen redenen om verder te gaan.

De vraag hoe de CDA-fractie zich in het verleden ten opzichte van terugwerkende kracht heeft opgesteld, achtte hij in dit verband niet zo relevant. Er is immers gevraagd om een notitie over terugwerkende kracht en nu die notitie ter discussie voorligt, is er de mogelijkheid om aan de hand daarvan opnieuw een standpunt te bepalen en dat standpunt kan anders uitvallen dan de opstelling uit het verleden.

Hij vond dat de staatssecretaris zich op een hellend vlak begeeft met de argumenten die in de stukken worden genoemd. Budgettaire redenen kunnen voor de overheid natuurlijk een zwaarwegend punt zijn, maar de rechtszekerheid en de betrouwbaarheid van de overheid vereisen ook dan dat de burger niet met terugwerkende kracht met nieuwe regelgeving wordt geconfronteerd. Een bijzonder geval doet zich voor als in de periode tussen de aankondiging en de inwerkingtreding van de nieuwe

regelgeving verwacht moet worden dat zich omvangrijke budgettaire effecten zullen voordoen, maar ook dan dient, zo betoogde de heer Hillen, uit een oogpunt van rechtszekerheid uiterste terughoudendheid met terugwerkende kracht te worden betracht. De stelling in de brief van 22 april dat de rekening van de belastingderving uiteindelijk terechtkomt bij degenen die geen belastingconstructies willen toepassen en dat daarom terugwerkende kracht aangewezen is, vond hij trouwens nogal vreemd, want degenen die geen constructies willen toepassen, hebben daar bewust voor gekozen. Ook als constructies worden aangepakt, zal daarom in het algemeen de normale lijn moeten worden gevolgd.

In dit verband herinnerde hij eraan dat indertijd al eens vanuit de CDA-fractie is aangedrongen op een jaarlijkse misbruik-notitie, waarin wordt geschetst welke plannen er bestaan om misbruik aan te pakken. Op die manier wordt bekend welke voornemens de overheid heeft en treedt de overheid ook niet te bruusk op. Overigens zal ook dan de informatie dermate zorgvuldig en gespecificeerd moeten zijn dat de burger niet kan stellen dat hij in zijn rechtszekerheid is aangetast.

De opmerking in de paragraaf over het protocol tot wijziging van het belastingverdrag met Malta, dat het «veelal gaat om relatief vermogende inwoners die daar profiteren van een speciaal laag belastingregime», was bij hem niet in goede aarde gevallen. Of mensen vermogend zijn of niet, het gaat erom dat de rechtszekerheid voor iedereen gelijk moet zijn. Hij vond daarom dat met deze stelling in de brief van 22 april afbreuk wordt gedaan aan de op zichzelf terechte opmerking dat het hier niet gaat om inwoners van Nederland, maar om inwoners van Malta, zodat het aan regering en parlement van Malta is om de belangen van die mensen te behartigen.

Hij was geen voorstander van een toetsing door de rechter, zoals de heer Harkema heeft bepleit. Een dergelijke toetsing past niet in de Nederlandse structuur en is ook niet nodig als de medewetgever (de Staten-Generaal) zich attent betoont en zorgvuldig handelt in de afweging van belangen.

Verder meende hij dat in de stukken niet altijd even helder wordt gesproken over de publieke afweging en de afweging van het publieke belang. Dat de afweging in het openbaar geschiedt, is geen garantie tegen een slordige of een onverantwoorde afweging. Als het publieke belang tegenover het individuele belang staat, wilde hij zich in beginsel scharen achter het individuele belang, alleen al omdat het publieke belang in Nederland (dus het overheidsbelang) veel machtiger is in mogelijkheden, toerusting en afdwinging. De overheid dient in dit verband de burger in ieder geval met de grootst mogelijke zorgvuldigheid tegemoet te treden. Hij begreep overigens niet goed waarom in de brief van 22 april op dit punt onderscheid wordt gemaakt tussen ondernemingen en burgers. Ook ondernemingen moeten immers staat kunnen maken op rechtszekerheid.

De heer **Van der Ploeg** (PvdA) wees erop dat fiscale wetgeving in de praktijk nogal eens met de nodige haast door Tweede en Eerste Kamer moet worden geleid. In dat geval is er het risico dat fouten in de wetgeving worden gemaakt. Ook in andere gevallen zijn fouten natuurlijk nooit helemaal uit te sluiten. Juist daarom meende hij dat het mogelijk moet blijven om ongewenste situaties met terugwerkende kracht aan te pakken. Dat is de prijs die betaald moet worden voor effectief, daadkrachtig optreden bij fiscale wetgeving. Wel stelde ook hij bij wijziging of nieuwe regelgeving het waarborgen van de rechtszekerheid van de individuele burger voorop. Er moet dan ook gewaakt worden tegen het te snel grijpen naar het middel van terugwerkende kracht. Wetgeving moet trouwens altijd, ook al verloopt het wetgevingsproces snel, zoveel mogelijk consistent, doelmatig en doeltreffend zijn en leiden tot evenwichtige en rechtvaardige regelgeving. Slordigheden en onoplettendheid moeten daarbij zoveel mogelijk worden vermeden, om te

bereiken dat slechts in uitzonderingsgevallen hoeft te worden teruggevallen op het instrument van terugwerkende kracht. Dit laatste is trouwens ook al in de notitie en de brief van 22 april aangegeven.

Hij vroeg hierna wanneer volgens de staatssecretaris sprake is van oneigenlijk gebruik of misbruik in een zodanige vorm dat terugwerkende kracht gerechtvaardigd zou zijn, vooral in geval de rechter een bepaald handelen heeft gesanctioneerd. Waar ligt de grens met ongewenst gebruik dat geen terugwerkende kracht zou rechtvaardigen? Dient in het geval van een evidente omissie die een reparatie met terugwerkende kracht zou rechtvaardigen, die omissie niet onverwijld gerepareerd te worden? Is de omissie misschien toch niet zo evident als het langer duurt voordat de reparatie daadwerkelijk wordt voorgesteld? Hoe ziet de staatssecretaris het door de Raad van State noodzakelijk geachte «kenbaarheidsvereiste» precies?

De heer Van der Ploeg herinnerde eraan dat de afgelopen jaren een vrij groot aantal wetten is aangenomen ter bestrijding van fiscale constructies, terwijl daar soms ook terugwerkende kracht aan is gegeven. De fracties die zich nu huiverig tonen over terugwerkende kracht, hebben daar vrijwel steeds hun volle medewerking aan verleend, zowel in de Tweede als in de Eerste Kamer. Bovendien zijn de opbrengsten van het bestrijden van fiscale constructies steeds teruggestuurd ten behoeve van mensen en bedrijven die geen constructies toepasten. Hij vond dat een belangrijk aspect. Terugwerkende kracht zag hij als een essentieel instrument voor de staatssecretaris om effectief beleid te voeren in die gevallen waarin evident misbruik wordt gemaakt en als gevolg daarvan grote bedragen aan belastingheffing worden onttrokken. Dat laat onverlet dat altijd goed moet worden gelet op de rechtszekerheid, maar hij wilde zeker niet zo ver gaan als de heer Hillen heeft gedaan door uit te spreken dat het gebruik van dit instrument voortaan door de CDA-fractie zal worden afgewezen. Overigens had de heer Van der Ploeg begrepen dat het aantal belastingplichtigen en instanties dat belastingconstructies toepast, slechts in de orde van grootte van 5% ligt.

Al met al vond hij dat «fiscale grensverkenner» die doelbewust risico hebben genomen, moeten worden aangepakt. Hij herhaalde dat daarbij steeds moet worden gelet op het element van de rechtszekerheid, maar als daar voldoende garanties voor gegeven kunnen worden, wilde hij het gebruik van terugwerkende kracht zeker niet uitsluiten.

Ook hij was niet zo gelukkig met het onderbrengen van allerlei min of meer met elkaar samenhangende fiscale regelingen in één wetsvoorstel en drong er daarom op aan dat hiermee voortaan uiterste terughoudendheid wordt betracht. Hij verwees hierbij ook naar een suggestie in een column van Aertjan Grotenhuis om een wetsvoorstel waarin een reparatie met terugwerkende kracht wordt voorgesteld, te splitsen in een voorstel dat de reparatie betreft, en een voorstel dat uitsluitend de terugwerkende kracht regelt. Dan is het ook voor de Eerste Kamer mogelijk om afzonderlijk een beslissing te nemen over de terugwerkende kracht.

Ten slotte stelde hij de vraag of, in lijn met de stelling dat een evidente vergissing van de wetgever met terugwerkende kracht gerepareerd moet kunnen worden, niet eveneens het omgekeerde zou moeten gelden, dus dat ook een evidente vergissing van een belastingplichtige met terugwerkende kracht ongedaan gemaakt zou moeten kunnen worden.

#### **Antwoord van de staatssecretaris**

De **staatssecretaris** merkte eerst op dat hem indertijd was gevraagd om een notitie over terugwerkende kracht op te stellen opdat daarover met de Kamer van gedachten gewisseld zou kunnen worden. In die zin moet het karakter van de notitie worden gezien. Het zijn immers regering én Staten-Generaal die de wetten maken en een besluit tot terugwerkende

kracht is dan ook altijd een gezamenlijk besluit. Weliswaar is de afgelopen jaren voor diverse wetsvoorstellen met terugwerkende kracht in het algemeen brede instemming in het parlement gevonden, maar het is ook voorgekomen dat het parlement een voorstel van de regering voor terugwerkende kracht heeft afgewezen. Daarnaast is het voor de Tweede Kamer altijd mogelijk om bij amendement te besluiten de terugwerkende kracht alleen voor een onderdeel te laten gelden en ook dat heeft zich de afgelopen jaren diverse keren voorgedaan. De notitie dient er nu toe om in een gedachtewisseling met de Kamer tot het uitzetten van een beleid voor het opstellen van toekomstige fiscale regelgeving te komen.

In dit verband vond hij de opmerking over het «bij persbericht regeren» niet zo passend. Als die opmerking al terecht zou zijn, «regeren bij persbericht» is alleen maar mogelijk als de betreffende bewindsman daarbij steun ondervindt van een meerderheid in de Staten-Generaal. Bovendien is «regeren bij persbericht» zeker niet een uitvinding van het huidige kabinet, want al vele jaren geleden kwam dit voor, ook toen breed gesteund door het parlement.

Hij vond dat het nogal meeviel met de «zeer kritische toon» van de binnengekomen reacties. Zo blijkt uit de meest recente reactie van VNO/NCW die gisteren is binnengekomen, dat deze organisatie de opvattingen uit de brief van 22 april onderschrijft en zich kan vinden in de genoemde voorwaarden van kenbaarheid, motivering en proportionaliteit. Hij had ook niet voor niets in de brief van 22 april nog eens geprobeerd aan te geven wat de kern is, omdat het om een ingewikkeld geheel gaat waar ook de Raad van State mee worstelt, terwijl er tevens jurisprudentie van de Hoge Raad is. Hij zag trouwens geen verschil in opvatting tussen kabinet en Kamer, hetgeen hij ook duidelijk had gemaakt aan het slot van zijn brief van 22 april waar staat dat aan belastende regelingen geen terugwerkende kracht wordt toegekend, behoudens in uitzonderlijke gevallen. Bovendien had hij eraan toegevoegd dat het beleid erop is gericht om die uitzonderlijke gevallen te voorkomen. Door de instelling van de coördinatiegroepen constructiebestrijding binnen de belastingdienst worden nu immers vormen van misbruik en oneigenlijk gebruik sneller gesignaleerd en aangepakt, hetgeen tevens een preventieve werking heeft. Hieruit blijkt dat ook het kabinet van oordeel is dat zeer terughoudend moet worden omgegaan met terugwerkende kracht en dat het beleid erop is gericht om zoveel mogelijk te voorkomen dat terugwerkende kracht nodig is.

De verklaring voor het feit dat de afgelopen jaren toch een aantal keren terugwerkende kracht is voorgesteld (en ook door het parlement is aanvaard) moet worden gezocht in «achterstallig onderhoud». Daardoor woerden een aantal belastingconstructies zodanig door dat er niet meer aan te ontkomen viel om daar paal en perk aan te stellen, waarbij terugwerkende kracht nodig en gerechtvaardigd was.

In de notitie van 8 oktober had hij aan de hand van een aantal voorbeelden geschetst in welke gevallen terugwerkende kracht door kabinet en Kamer aanvaardbaar is geacht. Kennelijk is daardoor een misverstand ontstaan over het begrip «evidente omissie». Zelf was hij er beslist geen voorstander om bij een evidente omissie zonder meer terugwerkende kracht toe te passen en hij had in de brief van 22 april, in reactie op de brief van VNO/NCW, ook bestreden dat «evidente omissie» een zelfstandig criterium zou zijn. Hij had dit nader uitgewerkt aan de hand van het voorbeeld van het wetsvoorstel inzake o.a. het fiscale regime voor directiepensioenlichamen. In dat geval is door een aantal fracties (waaronder die van het CDA) als belangrijkste overweging naar voren gebracht, dat al in 1995 een resolutie was gepubliceerd waarin de onbedoelde fiscale bevoordeling van een beperkte groep van belastingplichtigen werd bestreden, zodat eenieder wist dat het hier in de ogen van het kabinet ging om een onbedoeld fiscaal voordeel. De «evidente omissie» was hier niet de zelfstandige reden voor de terugwerkende



kracht, maar met name het feit dat al halverwege 1995 voor alle betrokkenen voorzienbaar was dat reparatie zou plaatsvinden.

Hij beaamde dat de voorzienbaarheid van een reparatie niet gelijk mag worden gesteld met de kenbaarheid van de reparatie. Voorzienbaarheid houdt alleen in dat duidelijk is dát een reparatie gaat plaatsvinden, terwijl kenbaarheid inhoudt dat ook duidelijk moet zijn wat de inhoud van de reparatiewetgeving zal zijn. In dat verband is al eens vanuit de Kamer de suggestie gedaan om een eventuele terugwerkende kracht in ieder geval niet verder te laten terugwerken dan het moment van indiening van het wetsvoorstel bij de Kamer, omdat op dat moment aan het kenbaarheidsvereiste wordt voldaan. Of die suggestie daadwerkelijk kan worden gevolgd in de zeer uitzonderlijke gevallen dat terugwerkende kracht toch noodzakelijk wordt geacht, kan de Kamer per geval zelf bepalen, in een afweging van alle relevante elementen, zoals bijvoorbeeld de effecten die zijn opgetreden sinds het moment waarop bekend werd dat de ministerraad een wetsvoorstel om advies aan de Raad van State had voorgelegd. Een blauwdruk is hiervoor niet te maken.

In de stukken is, onder verwijzing naar een aantal arresten, aangegeven dat de Hoge Raad in een aantal gevallen terugwerkende kracht aanvaardbaar heeft geacht. De bewindsman zag dan ook geen strijdigheid tussen terugwerkende kracht en artikel 104 van de Grondwet.

Hij merkte op dat zijn standpunt over het toepassen van het instrument van terugwerkende kracht uiteraard ook geldt voor fiscale verdragen. Ook daar wordt terugwerkende kracht dus behoudens in uitzonderlijke gevallen niet door Nederland ingebracht. Wel is er hier de bijzonderheid dat een verdrag in onderhandeling totstandkomt, waarbij ook de wensen van de andere partij een rol spelen.

In reactie op de vraag naar oneigenlijk en ongewenst gebruik zei hij dat beide soorten gebruik de afgelopen jaren in de praktijk zijn voorgekomen. Wel moeten beide soorten worden onderscheiden. Bij oneigenlijk gebruik gaat het om een gebruik dat in strijd is met doel en strekking van de wet. Daar worden ook steeds meer criteria voor ontwikkeld, in het bijzonder aan de hand van uitspraken van de Hoge Raad. Ongewenst gebruik gaat minder ver; dit is een gebruik dat bij nader inzien, dus achteraf, door de wetgever ongewenst wordt geacht.

Hij wilde het overheidsbelang niet zonder meer gelijk stellen aan het publieke belang. In de brief van 22 april had hij met «publieke belang» gedoeld op het belang van de samenleving als geheel bij het tegengaan van oneigenlijke belastingconstructies. Dat belang is er zeker wanneer het gaat om aanzienlijke budgettaire consequenties, want die moeten dan worden opgevangen door de belastingplichtigen die deze constructies niet kunnen of willen toepassen. In zo'n geval zal, zo veronderstelde de staatssecretaris, in de afweging het belang van de samenleving hoger gewaardeerd worden dan het individuele belang van de «fiscale grensverkenner» die een oneigenlijke constructie heeft toegepast.

Omdat hij hechtte aan de huidige vormgeving van het Nederlandse staatsbestel, was hij het niet eens met de opvattingen van de heer Harkema. Die opvattingen betekenen immers een inbreuk op de huidige constitutie.

Er is op ambtelijk niveau overleg over de notitie gevoerd met het ministerie van Justitie, maar dat overleg was slechts beperkt omdat zoals het ministerie van Justitie er terecht op wees het punt van terugwerkende kracht vooral bij fiscale wetgeving speelt.

Hij zegde toe na te gaan waar is bepaald dat wetsvoorstellen die om advies aan de Raad van State worden voorgelegd niet op datzelfde moment al tot in detail publiek behoren te worden gemaakt.

Afsluitend wees hij nogmaals op het slot van zijn brief van 22 april, waarin is gezegd dat, behoudens in zeer uitzonderlijke gevallen, aan belastende regelingen geen terugwerkende kracht wordt toegekend, terwijl het beleid er bovendien op is gericht om de «uitzonderlijke

gevallen» nog minder vaak te laten voorkomen dan nu al het geval is. De notitie van 8 oktober moet worden gezien als een aanzet voor een gedachtewisseling met het parlement en die gedachtewisseling zal vervolgens bij het ontwerpen van wetsvoorstellen uiteraard een belangrijke rol spelen.

### **Discussie in tweede termijn**

Mevrouw **B. M. de Vries** (VVD) leek het zinvol om de gedachtewisseling die nu heeft plaatsgevonden, het commentaar in de brief van 22 april op een aantal ingekomen reacties en de notitie van 8 oktober in een nieuwe notitie vast te leggen.

Mevrouw **Giskes** (D66) steunde deze suggestie. De nieuwe notitie kan, zo vond zij, een kort stuk zijn, want volgens haar ging het uitsluitend om eventuele aankondigingseffecten gerelateerd aan misbruik en oneigenlijk gebruik. Verder herinnerde zij aan haar vraag om voortaan af te zien van combinatiewetsvoorstellen.

De heer **Hillen** (CDA) vond het terecht dat bij de verantwoordelijkheid voor toepassing van terugwerkende kracht ook naar de Staten-Generaal wordt gekeken, maar wees erop dat naast de Staten-Generaal ook de regering een verantwoordelijkheid draagt. Verder ligt het initiatief voor wetgeving doorgaans bij de regering en moet bedacht worden dat wetgeving meestal is ingebed in andere factoren, zoals een algemeen budgettair belang, een regeerakkoord, coalitieoverwegingen van de dag, samenhang met andere wetgeving e.d. Met behulp van die factoren kan een bewindsman de Kamer onder druk zetten om toch terugwerkende kracht te aanvaarden en de heer Hillen vond dat de Kamer daartegen beschermd moet worden. Ook hij drong daarom aan op een nieuwe notitie waarin de conclusie van de gedachtewisseling met de Kamer nauwkeurig wordt vastgelegd.

De heer **Van der Ploeg** (PvdA) kon de beantwoording van de staatssecretaris onderschrijven. Ook de heer Van der Ploeg was op zichzelf tegen terugwerkende kracht, maar in uitzonderlijke gevallen wilde hij er wel mee akkoord gaan, zeker wanneer grote budgettaire belangen op het spel staan.

De **staatssecretaris** beaamde dat het bij toepassing van terugwerkende kracht altijd om een gezamenlijke beslissing van regering en parlement gaat. Mede daarom wilde hij graag de suggestie volgen om een nieuwe concluderende notitie uit te brengen waarin met inachtneming van de gedachtewisseling van vandaag een soort werkafpraak wordt vastgelegd. Hij streefde ernaar die nieuwe notitie nog vóór het zomerreces aan de Kamer te doen toekomen.

Over het in één wetsvoorstel bundelen van een aantal zaken wordt in de Kamer verschillend gedacht, zo was zijn indruk. Zo ging hij ervan uit dat geen Kamerlid hiertegen bezwaar zal maken als het gaat om zaken die een voordeel voor de burger betekenen. Verder is het in de praktijk vaak niet zo overzichtelijk voor de Kamer om voor allerlei zaken die wel een zekere samenhang vertonen, toch allemaal afzonderlijke wetsvoorstellen voorgelegd te krijgen, hetgeen nog wel eens voorkomt op milieugebied. Hij wilde graag rekening houden met de wensen die op dit punt in de Kamer leven, maar hij vond wel dat zaken die duidelijk met elkaar

samenhangen, in één wetsvoorstel ondergebracht behoren te worden.  
Alleen dan immers komt die samenhang ook duidelijk naar voren.

De voorzitter van de commissie,  
Ybema

De griffier van de commissie,  
Van Overbeeke

**BIJLAGE**

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 22 april 1997

Hierbij bied ik u, ter voldoening aan een verzoek van de vaste commissie voor Financiën, mijn commentaar aan op een aantal reacties op mijn notitie inzake terugwerkende kracht en eerbiedigende werking van fiscale regelgeving.

De Staatssecretaris van Financiën,  
W. A. F. G. Vermeend

## TERUGWERKENDE KRACHT IN FISCALE REGELGEVING

### 1. Inleiding

Bij brief van 8 oktober 1996 heb ik de Tweede-Kamer der Staten-Generaal een notitie inzake terugwerkende kracht en eerbiedigende werking in fiscale regelgeving toegestuurd (kamerstukken II 1996/97, 25 212, nr. 1). Deze notitie heeft tot verscheidene reacties geleid. De leden van de vaste commissie voor Financiën hebben te kennen gegeven het op prijs te stellen mijn commentaar te ontvangen op deze reacties<sup>1</sup>. Onderstaand geef ik dit commentaar.

### 2. Terugwerkende kracht

Door het verlenen van terugwerkende kracht aan een regeling worden de voorziene rechtsgevolgen gerekend te zijn ingetreden vanaf een nader aangeduid tijdstip voorafgaande aan de inwerkingtreding van die regeling. Zoals ik in mijn notitie inzake terugwerkende kracht en eerbiedigende werking in fiscale regelgeving heb aangegeven is het uitgangspunt dat een regeling onmiddellijke werking en dus geen terugwerkende kracht, heeft. Aan belastende regelingen wordt, behoudens in uitzonderlijke gevallen, geen terugwerkende kracht toegekend. Ik stel vast dat dit uitgangspunt in de reacties van VNO-NCW, de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs en de Federatie van Belastingadviseurs wordt gedeeld. De reacties spitsen zich dan ook vooral toe op de vraag wanneer sprake is van uitzonderlijke gevallen.

In mijn notitie is aangegeven dat bij de beantwoording van de vraag of sprake is van dergelijke uitzonderlijke gevallen het gaat om een afweging van belangen. De wetgever is steeds gehouden de rechtstreeks bij een voorstel van wet betrokken belangen af te wegen. Daarbij moeten de voor een of meer belanghebbenden nadelige gevolgen van een voorstel niet onevenredig zijn in verhouding tot de met het voorstel te dienen doelen. De belangen van de individuele burgers bij rechtszekerheid moeten zorgvuldig worden afgewogen tegen de belangen van de samenleving als geheel, die in een concreet geval kunnen zijn gediend met de terugwerkende kracht van een nieuwe regeling.

Opgemerkt dient te worden dat het verlenen van terugwerkende kracht aan een regeling geen exclusieve bevoegdheid is van de Regering; het is de formele wetgever (Regering + Staten-Generaal) die de reikwijdte van een regeling bepaalt.

In ieder afzonderlijk geval waarbij terugwerkende kracht wordt voorgesteld zal dit gedegen moeten worden gemotiveerd en zullen de daarbij betrokken belangen zorgvuldig moeten worden afgewogen in een openbare gedachtewisseling tussen Regering en Staten-Generaal.

In dat kader dienen, zoals ook uit de advisering van de Raad van State blijkt, in ieder geval aan de orde te komen de bijzondere omstandigheden die terugwerkende kracht rechtvaardigen. Volgens de Raad kunnen bijzondere omstandigheden zijn: aanmerkelijke aankondigingseffecten of een omvangrijk oneigenlijk gebruik of misbruik van een wettelijke regeling. Daarnaast zal, aldus de Raad in zijn advies bij wetsvoorstel 24 172, terugwerkende kracht alleen betrekking kunnen hebben op maatregelen die voldoende kenbaar zijn geworden vóór het beoogde tijdstip van inwerkingtreding. Het voorgaande maakt duidelijk dat er geen eenvoudige en eenduidig toepasbare regel valt te formuleren die aangeeft wanneer er sprake is van uitzonderlijke gevallen die een afwijking van de regel rechtvaardigen dat aan belastende belastingmaatregelen geen terugwerkende kracht wordt gegeven. Wordt met betrekking tot een maatregel terugwerkende kracht voorgesteld dan zal steeds de hiervoor bedoelde afweging en toetsing moeten plaatsvinden. Ook in de verschillende reacties wordt dit benadrukt.

---

<sup>1</sup> Het betreft reacties van de vereniging VNO-NCW, de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs, de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs en belastingadviseur mr. S.H. Harkema.

De Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs is van mening dat de belastingmoraal ernstig wordt aangetast indien de wetgever naar het idee van de belastingbetaler de spelregels niet in acht neemt. De belastingbetaler zou aldus – ten onrechte – een rechtvaardiging voor eigen onjuist fiscaal gedrag krijgen. De Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs benadrukt in feite het belang van een maatschappelijk draagvlak voor fiscale regelgeving. Ik onderschrijf dit belang. Tegelijk merk ik evenwel op dat in de hier bedoelde uitzonderlijke gevallen het belang van de belastingmoraal en een breed maatschappelijk draagvlak voor fiscale regelgeving gediend kunnen zijn met een maatregel waaraan terugwerkende kracht wordt gegeven. Ik doel daarbij op gevallen waarin belastingplichtigen willens en wetens door middel van misbruik of oneigenlijk gebruik aanzienlijke belastingvoordelen weten te realiseren. Bedacht moet worden dat deze voordelen tot een belastingderving leiden waarvan de rekening uiteindelijk terecht komt bij de overgrote meerderheid van de belastingplichtigen die geen gekunstelde belastingbesparende constructies toepassen dan wel misbruik maken van de belastingwetgeving. Mede in het belang van de belastingmoraal en het maatschappelijk draagvlak voor een rechtvaardige belastingheffing kan het gewenst zijn dat een dergelijk misbruik of oneigenlijk gebruik met terugwerkende kracht wordt aangepakt.

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs meent dat «als al terugwerkende kracht noodzakelijk wordt geacht dat dit uitdrukkelijk en uitvoerig moet worden gemotiveerd». Uit het voorgaande blijkt dat ik dit standpunt deel. Ik ben eveneens met de Orde van oordeel dat het gewenst is daarbij ook steeds de proportionaliteit van de voorgestelde maatregel te betrekken. De Orde acht het noodzakelijk dat de informatie in de aankondiging van de regeling waaraan terugwerkende kracht wordt gegeven zó duidelijk moet zijn, dat de belastingplichtige kan weten wat wel en niet mogelijk is (door de Raad van State aangeduid als kenbaarheidsvereiste). Met dit uitgangspunt ben ik het eens. Wel dient opgemerkt te worden dat de positie van de Raad van State, zoals geregeld in de Wet op de Raad van State, als adviesorgaan zich verzet tegen het tot in detail bekend maken van teksten van wetsvoorstellen die voor advies bij de Raad zijn ingediend. Wordt terugwerkende kracht voorgesteld tot het tijdstip van indiening van het wetsvoorstel bij de Staten-Generaal dan speelt dit niet; alle details zijn dan openbaar. Deze werkwijze is toegepast in een situatie waarbij de rechtvaardiging van de terugwerkende kracht was gelegen in het voorkomen van aankondigingseffecten; in het wetsvoorstel tot herziening van het aanmerkelijk-belangregime ten aanzien van de zogenoemde Turbo-vennootschappen (kamerstukken II 1995/96, 24 761).

VNO-NCW onderschrijft het in mijn notitie neergelegde uitgangspunt dat aan belastende regelingen geen terugwerkende kracht wordt toegekend en dat een regeling uitsluitend in uitzonderlijke gevallen zou mogen terugwerken. De wijze waarop in de notitie invulling is gegeven aan de term «uitzonderlijke gevallen» met betrekking tot de situatie waarin sprake is van «een voor belastingplichtigen kenbare evidente omissie in de wetgeving die wordt gerepareerd» heeft bij VNO-NCW evenwel tot bezorgdheid geleid. VNO-NCW meent dat dit «kennelijk nieuwe criterium» een dermate grote rechtsonzekerheid voor belastingplichtige met zich meebrengt dat van het hanteren van dit criterium zou moeten worden afgezien. Ook in de andere reacties wordt hierop gewezen. Ik moet dan ook vaststellen dat de notitie op dit punt blijkbaar aanleiding geeft tot een misverstand. Het is uitdrukkelijk niet mijn bedoeling een nieuw en zelfstandig criterium te introduceren dat als zodanig geïsoleerd beschouwd een voldoende rechtvaardiging zou kunnen zijn voor terugwerkende kracht. Een kenbare evidente omissie is slechts één van de elementen die binnen het kader van de hiervoor beschreven brede afweging en toetsing mede van betekenis kan zijn voor

de vraag of er sprake is van een uitzonderlijk geval dat terugwerkende kracht kan rechtvaardigen. In dit verband verwijs ik naar de Wet van 13 december 1996 tot wijziging van de Wet van 12 december 1991 tot wijziging van het fiscale regime voor onderhoudsvoorzieningen en spaarvormen alsmede van het fiscale regime voor verzekeraars en directiepensioenlichamen (stb. 1996, 650).

Deze wet van 13 december 1996, die een terugwerkende kracht kent, is tot standgekomen met brede steun van de Staten-Generaal. In het kader van de afweging en toetsing met betrekking tot de terugwerkende kracht in deze wet hebben een rol gespeeld: een onbedoelde fiscale bevoordeling van een beperkte groep van belastingplichtigen, die reeds werd bestreden bij Besluit van 16 augustus 1995, de aanzienlijke budgettaire derving die daarmee gemoeid was en het feit dat onder de gegeven omstandigheden de betreffende belastingplichtigen in redelijkheid niet hadden kunnen verwachten dat dit onbedoelde fiscale voordeel zou worden toegekend.

Belastingadviseur Harkema heeft in algemene zin kritiek op de wijze waarop Regering en Staten-Generaal besluiten nemen. Hij stelt dat de wetgever onder de politieke druk van elke dag besluiten neemt die in strijd zijn met beginselen van behoorlijke wetgeving en die dus niet genomen hadden behoren te worden. «Tevens is de maatschappij gebaat met een consistente lijn in het handhaven van fundamentele rechtsbeginselen. De politiek is hier niet altijd even sterk in», zo stelt de heer Harkema. In zijn beschouwing maakt hij tevens duidelijk dat hij de uitkomsten van dit wetgevende proces afwijst, met name als dat leidt tot terugwerkende kracht. Onder erkenning van het feit dat het een goed democratisch beginsel is dat de wetgever de hoogste macht heeft, acht hij het daarom gewenst daarop een inbreuk te maken door besluiten van de wetgever marginaal te laten toetsen door de rechter. Bovendien toont de heer Harkema zich bezorgd over de rechtsbescherming van belastingbetalers die de grenzen van de wet opzoeken. Mijn notitie en het voorgaande maken voldoende duidelijk dat ik de opvattingen van de heer Harkema niet deel.

### **3. Eerbiedigende of uitgestelde werking**

Geconstateerd is dat in de notitie niet de terminologie formeel terugwerkende kracht en materieel terugwerkende kracht wordt gehanteerd. Deze terminologie acht ik op zich zelf ook niet verhelderend. Het in de notitie gehanteerde onderscheid tussen terugwerkende kracht, onmiddellijke werking, eerbiedigende werking en uitgestelde werking acht ik het helderst. Deze terminologie wordt ook gehanteerd in de Aanwijzingen voor de regelgeving<sup>1</sup>.

Onmiddellijke werking betekent dat een nieuwe regeling niet slechts van toepassing is op hetgeen na haar inwerkingtreding voorvalt, maar ook op hetgeen reeds bij haar inwerkingtreding bestaat, zoals bestaande rechtsposities en verhoudingen. Dit wordt door sommigen omschreven als «materieel terugwerkende kracht». De Orde wijst er in dit verband op dat er in het maatschappelijk verkeer rechtshandelingen plaatsvinden die gevolgen hebben die zich over meer jaren uitstrekken («duursituaties»). In mijn notitie heb ik aangegeven dat het wenselijk kan zijn om af te wijken van de gebruikelijke onmiddellijke werking van een regeling. Deze wenselijkheid kan zich onder meer voordoen in geval het aan de nieuwe regeling voorafgaande rechtsregime heeft geleid tot het ontstaan van gerechtvaardigde verwachtingen omtrent het voortduren van bepaalde situaties. Dan kan overwogen worden of een reeds daarvoor geldende regeling blijvend (eerbiedigende werking) of voor een bepaalde periode (uitgestelde werking) van toepassing wordt verklaard op nader aangegeven feiten of verhoudingen. Daarbij dient wel bedacht te worden dat

---

<sup>1</sup> Zie aanwijzing 166 tot en met 170 met toelichting.

«duursituaties», de Orde realiseert zich dit terecht (punt 5 reactie), geen vrijwaring kunnen zijn voor de gevolgen van toekomstige wetgeving.

Ook bij het toekennen van eerbiedigende of uitgestelde werking aan een voorgestelde maatregel moeten de betrokken belangen zorgvuldig worden afgewogen in een gedachtewisseling tussen Regering en Staten-Generaal.

#### **4. Wijzigingsprotocol Malta**

In de reactie van de Federatie van Belastingadviseurs en in de bijdrage van belastingadviseur Harkema wordt kritisch gereageerd op de voorgestelde terugwerkende kracht in het Protocol tot wijziging van het belastingverdrag met Malta. In dat kader wil ik verwijzen naar de memorie van toelichting bij de Goedkeuringswet en de nota naar aanleiding van het verslag (kamerstukken II 1995/96 24 610, nrs. 3 en 7) waarin beargumenteed is aangegeven waarom deze terugwerkende kracht gewenst is. Opgemerkt moet ook worden dat het protocol en de daarin voorgestelde terugwerkende kracht geen nadelige gevolgen heeft voor de inwoners van Nederland. (Zie kamerstukken II, 1995/96, 24 610, nr. 7, blz. 5). Bovendien is het wijzigingsprotocol door de Malteze regering en het Malteze parlement reeds op 12 januari 1996 goedgekeurd. Voor zover de terugwerkende kracht gevolgen heeft voor de positie van inwoners van Malta is dat door Malta uitdrukkelijk geaccepteerd. Voor Nederland is er op geen enkele wijze een taak weggelegd om de belangen van de inwoners van Malta te behartigen. Dat is bij uitsluiting de bevoegdheid en taak van Malta zelf. Nu de inwoners van Nederland geen nadelige gevolgen ondervinden van de voorgestelde terugwerkende kracht in het protocol rijst de vraag naar de ratio van bovenbedoelde kritiek. Afwijzing van de terugwerkende kracht door Nederland zou bovendien tot de merkwaardige situatie leiden dat ten laste van de Nederlandse schatkist aan sommige inwoners van Malta een belastingvoordeel wordt toegekend: daarbij gaat het veelal om relatief vermogende inwoners die daar profiteren van een speciaal laag belastingregime.

#### **Slot**

Aan belastende regelingen wordt, behoudens in uitzonderlijke gevallen, geen terugwerkende kracht toegekend. Daarbij is het beleid er tevens op gericht uitzonderlijke gevallen te voorkomen. Door de instelling van de coördinatiegroepen constructiebestrijding binnen de Belastingdienst (zie Fraudenota 1996) worden vormen van misbruik en oneigenlijk gebruik sneller gesignaleerd en aangepakt. Dit beleid draagt er toe bij, zoals ik reeds eerder aan de Kamer heb kenbaar gemaakt, dat uitzonderlijke gevallen die terugwerkende kracht kunnen rechtvaardigen minder aan de orde zijn.